

Consulta Vinculante V2490-17, de 04 de octubre de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

LA LEY 2967/2017

Casuismo relevante

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos de la actividad profesional. Gastos deducibles en estimación directa. Atenciones a clientes y proveedores: compra de lotería como obsequio a clientes. La compra de décimos de lotería destinados a los clientes, serán fiscalmente deducible siempre que cumpla con lo establecido en el artículo 15 de la LIS, cuyo apartado e) limita los gastos por atenciones a clientes o proveedores deducibles al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

DESCRIPCIÓN

El consultante desarrolla una actividad profesional en estimación directa y tiene la intención de adquirir billetes de lotería de Navidad para dividirlos en participaciones y obsequiar a algunos de sus clientes.

CUESTIÓN

Deducibilidad fiscal del gasto incurrido en la adquisición de billetes de lotería para entrega como obsequio a sus clientes.

CONTESTACIÓN

El artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LA LEY 11503/2006) (BOE de 29 noviembre), en adelante LIRPF, define los rendimientos de actividades económicas de la manera siguiente:

"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...)"

Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa, el artículo 28.1 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), realiza una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades disponiendo que "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

En el presente caso, al tratarse de una actividad en estimación directa (cualquiera que sea su modalidad: normal o simplificada) y no viéndose afectado el gasto objeto de consulta por las

reglas especiales del artículo 30, la remisión del artículo 28.1 nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 18095/2014) (BOE de 28 de noviembre), en adelante LIS.

El apartado 3 del artículo 10 de la LIS establece que: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

A su vez, el artículo 15 de la LIS señala que:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

(...).

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

d) Las pérdidas en el juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

(...)."

Adicionalmente, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11 de la LIS señala:

"1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)."

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada (...)"

En lo que respecta a la cuestión relativa a las obligaciones formales, contables y registrales, haciendo referencia únicamente a dichas obligaciones a los exclusivos efectos del IRPF el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007) (BOE de 31 de marzo), establece que:

"1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones del Impuesto,

cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto. (...).

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ingresos.
- b) Libro registro de gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

(...).

10. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo."

De acuerdo con lo expuesto el consultante al desarrollar una actividad profesional cuyo rendimiento se determina en método de estimación directa, no está obligado a llevar contabilidad ajustada la Código de Comercio, sin perjuicio de que conforme a lo anteriormente expuesto, optase por llevarla.

Por último, el artículo 106 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (LA LEY 14468/2015), en su apartado tercero, en relación con los medios y valoración de la prueba, señala lo siguiente:

"Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones."

De conformidad con lo anterior, los gastos incurridos por el consultante con el objeto de comprar décimos de lotería destinados a sus clientes, serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos anteriormente mencionados, y en particular lo establecido en el artículo 15 de la LIS anteriormente reproducido. En efecto, debe tenerse en cuenta el límite establecido en el citado artículo 15 apartado e) en virtud del cual los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (BOE del día 18).

